

WFR 2020/91

Zonnepanelen en btw: een duurzame oplossing?

MR. N.P. ARZINI EN J.R.M. KINDT MSc¹

1 Inleiding

Met de huidige energietransitie neemt de populariteit en het belang van zonnepanelen toe.² Met de toename van het aantal zonnepanelen in Nederland, neemt ook het aantal onduidelijkheden voor de btw toe.³ Veroorzaker van deze onduidelijkheden – zonder daar overigens heel veel aan te kunnen doen gelet op het karakter van de prejudiciële procedure – is het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: 'HvJ EU'). Op 20 juni 2013 heeft het HvJ EU namelijk arrest gewezen in de zaak Fuchs.⁴ In dit arrest heeft het HvJ EU geoordeeld dat een particulier die zonnepanelen exploiteert en met deze panelen elektriciteit aan het elektriciteitsnet levert als btw-ondernemer kwalificeert.

Als gevolg van dit arrest is de wetenschap en praktijk geconfronteerd met diverse vragen over btw-heffing bij zonnepanelen. Zo is de vraag hoe de reikwijdte van het arrest Fuchs is en in hoeverre recht op aftrek van voorbelasting bestaat.⁵ In dit artikel gaan wij nader op al deze aspecten in. Na een analyse van het arrest Fuchs gaan wij in op het ondernemerschap en belastbaar feit. Vervolgens gaan wij in op het btw-aftrekrecht in het

kader van geplaatste zonnepanelen. Wij sluiten af met een conclusie. Wij beginnen echter met een opmerking vooraf.

1.1 Opmerking vooraf

In dit artikel gaan wij in op diverse btw-aspecten bij aankoop en exploitatie van zonnepanelen. In dat kader is ook van belang of de zonnepanelen kwalificeren als roerende dan wel als onroerende zaken. Toetsingskader hiervoor is art. 13ter Btw-verordening.⁶ Indien zonnepanelen rechtstreeks in de grond worden verankerd, bijvoorbeeld bij een zonnepark in een weiland, hangt het van de constructie af of sprake is van een roerende of onroerende zaak. In dat geval moet worden getoetst of de zonnepanelen niet gemakkelijk, dat wil zeggen zonder inspanningen en zonder aanzienlijke kosten,⁷ te demonteren of te verplaatsen zijn.⁸

Bij zonnepanelen die op gebouwen worden geplaatst, ligt dit anders. In dat geval moet namelijk worden getoetst of de zonnepanelen blijvend zijn geïnstalleerd en niet zonder wijziging of vernietiging van het gebouw of

¹ Beiden verbonden aan de praktijkgroep Indirect Tax van Ernst & Young Belastingadviseurs LLP. Arzini is daarnaast verbonden aan de vakgroep Belastingrecht van de Erasmus Universiteit. Dit artikel is op persoonlijke titel geschreven.

² K. Schoots & P. Hammingh, *Klimaat- en Energieverkenning 2019*, Den Haag: Planbureau voor de Leefomgeving, p. 105.

³ Dit blijkt alleen al uit het feit dat er in 2019 twaalf uitspraken van rechters zijn verschenen waarbij de heffing of aftrek van omzetbelasting in het kader van zonnepanelen in het geding was.

⁴ HvJ EU 20 juni 2013, C-219/12, ECLI:EU:C:2013:413, BNB 2013/245 m.nt. J.J.P. Swinkels (Fuchs).

⁵ Zowel met betrekking tot de zonnepanelen zelf als met betrekking tot het (nieuwe) gebouw waarop de zonnepanelen worden geplaatst.

⁶ Dit artikel uit de Btw-verordening heeft rechtstreekse werking gelet op art. 288 VWEU.

⁷ HvJ EU 15 november 2012, C-532/11, ECLI:EU:C:2012:720, V-N 2012/61.16 (Susanne Leichenich). Zie voor een andere uitleg P. Berkhuizen, 'Voor de kwalificatie van opstellen als onroerend bestaat in de btw (te) weinig houvast', WFR 2019/220. Wij kunnen deze uitleg van Berkhuizen niet volgen gelet op de letterlijke tekst van het arrest Leichenich en pagina 15 van de Toelichting van 26 oktober 2015 op de EU-btw-regels betreffende de plaats van een dienst voor diensten met betrekking tot onroerend goed die in 2017 in werking is getreden.

⁸ Art. 13ter onderdeel b Btw-verordening.

de constructie kunnen worden verplaatst.⁹ In dat kader is het onderscheid tussen geïntegreerde en niet-geïntegreerde zonnepanelen van belang. Geïntegreerde zonnepanelen maken deel uit van de dakbedekking en zijn daarmee onderdeel geworden van de dakconstructie. Omdat deze zonnepanelen niet zonder wijziging of vernietiging van die dakconstructie kunnen worden verplaatst, kwalificeren geïntegreerde zonnepanelen naar onze mening als onroerende zaken. Voor niet-geïntegreerde zonnepanelen ligt dit anders. Deze worden op een stelling op het dak geplaatst en kunnen op zich zonder wijziging of vernietiging van de dakconstructie worden verplaatst. Niet-geïntegreerde zonnepanelen beschouwen wij daarom als roerende zaken.^{10, 11}

2 Het arrest Fuchs

Voor btw-ondernemerschap is vereist dat een economische activiteit wordt verricht.¹² Het HvJ EU legt dit begrip 'economische activiteit' ruim uit.¹³ Het verrichten van een economische activiteit kan onder andere worden gedaan door het exploiteren van een (on)lichamelijke zaak om daar duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.¹⁴

In het arrest Fuchs lag de vraag voor of de exploitatie door een particulier van een netgekoppeld zonnensysteem¹⁵ als economische activiteit kwalificeert. Opvallend

is dat het HvJ EU de verwijzende rechter heeft verzocht om de feiten te verduidelijken. De verwijzende rechter had namelijk in eerste instantie aangegeven dat Fuchs een kleine minderheid van de door het zonnensysteem opgewekte elektriciteit *direct* heeft verbruikt. De verwijzende rechter heeft vervolgens gepreciseerd dat het begrip 'direct' verbruikte elektriciteit aldus moet worden begrepen dat die elektriciteit direct of kort nadat zij in het elektriciteitsnet is ingebracht, van het openbare elektriciteitsnetwerk is afgenomen.¹⁶

Het HvJ EU heeft geoordeeld dat Fuchs als belastingplichtige kwalificeert en hecht belang aan (1) het feit dat elektriciteit niet individualiseerbaar is en (2) dat Fuchs alle opgewekte elektriciteit conform het contract met de energieleverancier aan deze leverancier levert. Ingeval van Fuchs is dus, volgens het HvJ EU, sprake van een installatie waarbij op basis van de technische kenmerken van het systeem *en* op basis van het contract met de leverancier *alle* elektriciteit aan de energieleverancier wordt geleverd en alle elektriciteit die door het gezin van Fuchs wordt gebruikt, direct van de energieleverancier is aangekocht. Het feit dat Fuchs meer elektriciteit verbruikt dan dat hijzelf opwekt, vindt het HvJ EU daarbij irrelevant.

Wij zien twee cruciale elementen in de beslissing van het HvJ EU die ook doorslaggevend (kunnen) zijn in de kwalificatie van de levering van door zonnepanelen opgewekte energie als economische activiteit. Het eerste cruciale element is het technische element, dat ziet op de aard van het 'goed' elektriciteit. Het onlichamelijke karakter van elektriciteit en het feit dat elektriciteit niet individualiseerbaar is, maakt het lastiger om vast te stellen hoe en in welke mate de beschikkingsmacht erover over gaat van de leverancier op de afnemer en vice versa.¹⁷ Deze beschikkingsmacht is relevant omwille van de fictie in de Btw-richtlijn dat elektriciteit als goed moet worden gezien.¹⁸ Er is immers enkel sprake van een levering van goederen indien de macht om als eigenaar over dat goed te beschikken, overgaat.¹⁹

Het HvJ EU neemt in het arrest Fuchs als feit aan dat Fuchs alle opgewekte elektriciteit *vanwege de technische kenmerken van de installatie* aan het openbare elektriciteitsnet levert.²⁰ Wij nemen aan dat dit is gebaseerd op

9 Art. 13ter onderdeel d Btw-verordening. Naar onze mening vallen zonnepanelen op gebouwen (nog) niet onder de reikwijdte van art. 13ter onderdeel c Btw-verordening. Daarvoor zou vereist zijn dat het gebouw of de constructie onvolledig zou zijn zonder de zonnepanelen. Onze inschatting van de hedendaagse maatschappelijke opvattingen is dat ook gebouwen zonder zonnepanelen als volledige gebouwen worden beschouwd. Wij sluiten echter niet uit dat de maatschappelijke opvattingen op dit punt in de toekomst – met de nodige 'green deals' die in de maak zijn – anders komen te liggen.

10 Zie ook Hof Arnhem-Leeuwarden 28 november 2017, ECLI:NL:GHARL:2017:10387, cassatieberoep verworpen in HR 27 september 2019, ECLI:NL:HR:2019:1438, BNB 2019/176. Zie ook Rb. Gelderland 18 maart 2019, ECLI:NL:RBGEL:2019:1163 en Rb. Zeeland-West-Brabant 6 december 2019, ECLI:NL:RBZWB:2018:6701.

11 Anders: E. Sparidis & J. Ariës, 'Btw en overdrachtsbelasting bij zonneprojecten op andermans vastgoed: geen eigen huis, wel een plek onder de zon', FBN 2019/57, nr. 11.

12 Art. 9 lid 1 Btw-richtlijn.

13 Zie o.a. HvJ EG 29 april 2004, C-77/01, ECLI:EU:C:2004:243, BNB 2004/284 m.nt. M.E. van Hilten (EDM), punt 47 en HvJ EG 26 juni 2007, C-284/04, ECLI:EU:C:2007:381, V-N 2007/32.21 (T-Mobile Austria), punt 34.

14 Art. 9 lid 1 slotzin Btw-richtlijn.

15 In het arrest zelf ook wel aangeduid als 'fotovoltaïsche installatie'.

16 HvJ EU 20 juni 2013, C-219/12, ECLI:EU:C:2013:413, BNB 2013/245 m.nt. J.J.P. Swinkels (Fuchs), punt 11.

17 Zie voor het belang van het vaststellen van deze beschikkingsmacht M.M.W.D. Merks, 'Haagse rechtsbetrekking versus Luxemburgse beschikkingsmacht', WFR 2016/33, afl. 7131.

18 Art. 15 lid 1 Btw-richtlijn.

19 Art. 14 lid 1 Btw-richtlijn.

20 HvJ EU 20 juni 2013, C-219/12, ECLI:EU:C:2013:413, BNB 2013/245 m.nt. J.J.P. Swinkels (Fuchs), punt 30.

de hiervoor aangehaalde verduidelijking van de verwijzende rechter. Dit betekent in onze optiek dat het HvJ EU het zo ziet dat de door de zonnepanelen van Fuchs opgewekte elektriciteit fysiek direct aan de energieleverancier wordt geleverd en niet direct in het particuliere elektriciteitsnet terechtkomt. In leektaal: de elektriciteit komt in het elektriciteitsnetwerk terecht vóór de meterkast (aan de buitenzijde van het huis) en niet na de meterkast (aan de binnenzijde van het huis). Dit betekent dat Fuchs de door de zonnepanelen opgewekte energie niet direct zelf aanwendt en dus niet direct zelf verbruikt.

Naast dit technische element hecht het HvJ EU ook veel belang aan het contractuele element. Het HvJ EU overweegt namelijk dat Fuchs op basis van het contract alle elektriciteit aan het net levert en vervolgens alle in zijn privésfeer benodigde elektriciteit afneemt van de energieleverancier. Dit maakt dat Fuchs alle elektriciteit die hij opwekt (btw-belast) aan de energieleverancier levert en vervolgens de elektriciteit die hij zelf verbruikt op zijn beurt weer afneemt van de energieleverancier. Fuchs draagt dus btw af over de elektriciteit die hij aan de energieleverancier levert en betaalt op zijn beurt weer btw aan de energieleverancier wanneer hij elektriciteit afneemt.

Wat ons betreft werkt de uitkomst van het arrest Fuchs vanuit de btw-neutraliteit dan ook juist uit. Fuchs levert *alle* elektriciteit die hij opwekt aan de energieleverancier en voldoet hierover btw. De elektriciteit die hij vervolgens in zijn eigen woning (voor privédoeleinden) gebruikt, wordt door de leverancier met btw aan Fuchs gefactureerd. Deze btw kan Fuchs niet in aftrek brengen. Dit heeft tot gevolg dat per saldo niet-aftrekbare btw drukt op de elektriciteit die Fuchs voor privédoeleinden gebruikt.

3 Ondernemerschap en belastbaar feit

In dit hoofdstuk analyseren wij in hoeverre de exploitatie van zonnepanelen op basis van de Nederlandse situatie tot ondernemerschap leidt. Dit doen wij in onderdeel 3.1 voor particulieren en in onderdeel 3.2 voor belastingplichtigen die reeds uit anderen hoofde (dus niet door exploitatie van zonnepanelen) als btw-ondernemer kwalificeren.

3.1 Ondernemerschap bij particulieren

De beslissing in het arrest Fuchs is voor een belangrijk deel gegrond op het technische element en het contractuele element. Daarbij merken wij op dat – voor zover wij hebben kunnen achterhalen – het in Nederland gebruikelijk is dat de elektriciteit die de zonnepanelen opwekken

voor zover mogelijk direct binnen het ‘eigen’ elektriciteitsnet wordt verbruikt.²¹ Dit betekent dat de zonnepanelen elektriciteit opwekken die in principe direct wordt verbruikt. Slechts wanneer de zonnepanelen een overschot aan elektriciteit opwekken (de zogenoemde piekmomenten), wordt deze elektriciteit (ook vanuit een technisch oogpunt) aan het openbare elektriciteitsnet geleverd en verlaat deze dus het ‘eigen’ elektriciteitsnet. Technisch vindt de levering van elektriciteit in Nederland dan ook op een andere manier plaats dan zoals beschreven in het arrest Fuchs, namelijk achter de meterkast in plaats van voor de meterkast.

Daarnaast beschikken Nederlandse particulieren in genoeg alle gevallen over een contract waarbij zij contractueel slechts het overschot aan elektriciteit aan de energiemaatschappij leveren.²² Zij leveren dus niet alle door de zonnepanelen opgewekte elektriciteit terug aan het net. Ook dit contractuele element is een belangrijk verschil met de feiten in het arrest Fuchs.

Hierna toetsen wij, onder andere op basis van het arrest Fuchs, in hoeverre het zojuist geschetste (Nederlandse) feitencomplex leidt tot btw-ondernemerschap bij particulieren.

3.1.1 Levering onder bezwarende titel en economische activiteit

Allereerst is de vraag in hoeverre een particulier een levering onder bezwarende titel verricht wanneer hij elektriciteit zoveel mogelijk binnen het eigen elektriciteitsnet verbruikt. Voor een levering onder bezwarende titel is vereist dat de macht om als eigenaar over een goed te beschikken, overgaat. Wanneer elektriciteit direct binnen het eigen elektriciteitsnetwerk wordt verbruikt, gaat er geen macht om als eigenaar te beschikken over naar de energieleverancier. Slechts bij (terug)levering van het overschot aan elektriciteit aan de energieleverancier gaat de macht om als eigenaar te beschikken over van de particulier aan de energieleverancier en vindt een levering (onder bezwarende titel) plaats.

Rechtbank Arnhem heeft in 2006 geoordeeld dat een particulier die zonnestroom levert aan het energienet géén economische activiteit verricht.²³ Dit omdat de met deze leveringen te behalen vergoeding dermate bijkomstig is dat de particulier deze leveringen niet verricht ter wille van enig daarmee gemoeid economisch belang. De

²¹ Zie o.a. <https://www.milieucentraal.nl/energie-besparen/zonnepanelen/hoe-werken-zonnepanelen>.

²² Zie o.a. <https://www.eneco.nl/energieproducten/zonnepanelen/> en <https://www.vattenfall.nl/kennis/hoe-werken-zonnepanelen/>.

²³ Rb. Gelderland 2 februari 2006, ECLI:NL:RBARN:2006:BA0792, V-N 2007/32.25.

particulier verricht volgens deze rechtbank dan ook geen activiteiten in het economische verkeer. De redenering van de rechtbank heeft wat weg van die van het Hof van Justitie in de arresten Commissie/Finland en gemeente Borsele inzake het handelen op een markt.²⁴

Naar onze mening is de uitspraak van de rechtbank onjuist en is ook in de Nederlandse situatie wel degelijk sprake van een economische activiteit. Immers, het HvJ EU geeft in Fuchs onder andere aan dat niet relevant is dat een particulier méér elektriciteit verbruikt dan de zonnepanelen opwekken. Daarnaast geeft het HvJ EU aan dat, wanneer er (1) een levering onder bezwarende titel is te onderkennen en (2) er een contract met de energieleverancier is voor onbepaalde tijd, sprake is van een economische activiteit. Aan deze vereisten wordt ook in de Nederlandse situatie voldaan. Wij zien ook niet in waarom de particulier niet in het economische verkeer zou optreden.²⁵

3.1.2 Vermogensetikettering

Doordat de particulier slechts het overschot aan het net levert, komt in de Nederlandse situatie het vraagstuk van vermogensetikettering aan de orde. In de Oostenrijkse casus worden de zonnepanelen volledig voor ondernemingsdoeleinden gebruikt en worden de zonnepanelen aangemerkt als ondernemingsvermogen voor btw-doeleinden. Vorenstaande wordt enkel anders wanneer zonnepanelen voor zowel ondernemings- als privé-doeleinden worden gebruikt, zoals in de Nederlandse situatie het geval is. In dat geval komt de vermogensetikettering om de hoek kijken.

Uit het arrest Charles & Charles-Tijmens blijkt dat wanneer een investeringsgoed voor zowel privé- als ondernemingsdoeleinden kan worden gebruikt, de belastingplichtige de keuze heeft met betrekking tot de etikettering. De particulier kan het goed (1) volledig voor privédoeleinden bestemmen, (2) volledig voor ondernemingsdoeleinden bestemmen of (3) voor het gedeelte dat het goed binnen de onderneming wordt gebruikt als ondernemingsvermogen te bestemmen.²⁶ Wanneer een belasting-

plichtige zijn zonnepanelen volledig voor ondernemingsdoeleinden bestemt, dient hij voor het privégebruik van de zonnepanelen btw te voldoen omdat hij een fictieve dienst verricht.²⁷ In de praktijk wordt de maatstaf van heffing van deze fictieve dienst vanwege uitvoeringsmotieven op grond van een beleidsbesluit bepaald aan de hand van een forfait.²⁸

Let wel, vorenstaande geldt alleen voor zover zonnepanelen als roerende investeringsgoederen worden aangemerkt. Immers, wanneer sprake is van onroerende investeringsgoederen (vaak de geïntegreerde zonnepanelen) geldt de regeling van art. 15 lid 1, slot en lid 6 Wet OB. Met deze regeling wordt (ook al kiest men voor etikettering als ondernemingsvermogen) het recht op aftrek van voorbelasting beperkt tot dat gedeelte van de voorbelasting dat toerekenbaar is aan het gebruik voor bedrijfsdoeleinden, waardoor geen sprake meer kan zijn van een fictieve dienst.²⁹

3.1.3 Overige relevante aspecten

3.1.3.1 Kleineondernemersregeling

Per 1 januari 2020 is de kleineondernemersregeling (hierna: 'KOR') gewijzigd.³⁰ Tot 1 januari 2020 was de KOR een soort 'kortingsregeling' waarbij het recht op aftrek van voorbelasting in stand bleef. Met andere woorden: wanneer zonder KOR een recht op teruggaaf bestaat, wordt deze teruggaaf niet door de KOR tot nihil verminderd. In de praktijk betekende dit voor veel particulieren met zonnepanelen dat zij in het jaar van aanschaf recht hadden op aftrek van de investeringskosten van de zonnepanelen minus de (op basis van het forfait) verschuldigde btw en in de jaren daarna als gevolg van de kortingsregeling geen btw hoefden te voldoen.

Vanaf 1 januari 2020 is de KOR een 'vrijstellingsbepaling' geworden, waarbij een omzetgrens geldt. Dit betekent dat, anders dan bij de oude KOR, geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat. Voor particulieren betekent dit dat, wanneer zij kiezen om de nieuwe KOR niet toe te passen, zij recht op aftrek van voorbelasting hebben in het jaar van aanschaf en zij in dat jaar en de

²⁴ HvJ EG 29 oktober 2009, ECLI:EU:C:2009:671, BNB 2010/94 m.nt. J.J.P. Swinkels (Commissie/Finland) en HvJ EU 12 mei 2016, ECLI:EU:C:2016:334, BNB 2016/186 m.nt. J.J.P. Swinkels (Gemeente/Borsele).

²⁵ De particulier biedt immers elektriciteit aan zijn energieleverancier aan. Hierdoor is hij – weliswaar zeer beperkt, maar toch – actief op de markt van levering van elektriciteit. Het bedrag wat hij voor de geleverde elektriciteit ontvangt, is ook een bedrag wat een reële waarde van die elektriciteit vertegenwoordigt.

²⁶ HvJ EG 14 juli 2005, C-434/03, ECLI:EU:C:2005:463, BNB 2005/284 m.nt. Van Zadelhoff (Charles & Charles-Tijmens).

²⁷ Art. 26 lid 1 onderdeel a Btw-richtlijn en art. 4 lid 2 onderdeel a Wet OB.

²⁸ 'Veel gestelde vragen en antwoorden over btw-heffing bij particulieren die zonnepanelen aanschaffen', beleid gepubliceerd bij de Belastingdienst, laatst geüpdatet op 1 januari 2020.

²⁹ Zie art. 15 lid 1 laatste volzin Wet OB: 'Voor het gebruik van de onroerende zaak voor privédoeleinden van de ondernemer of van zijn personeel, of meer in het algemeen voor andere dan bedrijfsdoeleinden is artikel 4, tweede lid, onderdeel a, niet van toepassing.'

³⁰ Zie art. 25 Wet OB.

daaropvolgende jaren btw moeten voldoen over de leveringen van elektriciteit.

Mogelijk ten overvloede merken wij op dat wanneer een particulier met zonnepanelen binnen de herzieningsperiode kiest om de nieuwe KOR te gaan toepassen, herziening aan de orde is.³¹ Naast de reguliere eis dat de afwijking meer moet bedragen dan 10% van de initieel in aftrek gebrachte belasting, moet de herziening in dat jaar ook meer dan € 500 bedragen. Indien de herziening in dat jaar lager is dan € 500 blijft zij achterwege.

3.1.3.2 Vestiging van beperkte rechten

Tegenwoordig bestaan er in de markt diverse exploitanten die zonnepanelen verhuren aan particuliere woningbezitters. In een dergelijke situatie betaalt een particulier niet voor de aanschaf van de zonnepanelen, maar betaalt hij periodiek een huursom. Nadat de particulier door middel van de huur de investering (eventueel plus een rentecomponent) heeft afgelost, verkrijgt hij de eigendom van de zonnepanelen. Vanuit juridisch oogpunt bestaat discussie over of dergelijke (vaak niet-geïntegreerde) zonnepanelen door natrekking eigendom worden van de woningbezitter.³² Om een dergelijke discussie te vermijden, komt het voor dat een particulier een opstalrecht vestigt op zijn dak ten behoeve van de exploitant. Daarbij kan de woningbezitter een opstalretributie in rekening brengen aan de exploitant. Wanneer dit het geval is, kwalificeert de vestiging van het opstalrecht afhankelijk van de hoogte van de retributie als een levering of als een dienst.³³ De vestiging van het opstalrecht kan wat ons betreft slechts leiden tot btw-ondernemerschap bij de particulier wanneer deze particulier een retributie in rekening brengt.³⁴

3.2 Ondernemerschap en belastbaar feit bij ondernemers

Een van de vragen die de gemoederen op dit moment bezighoudt, is in hoeverre de voornoemde situatie met betrekking tot particulieren afwijkt wanneer geen sprake is van een particulier, maar van een belastingplichtige die reeds uit anderen hoofde als btw-ondernemer kwalificeert. In dit onderdeel maken wij een onder-

scheid tussen ondernemers die de zonnepanelen (deels) voor eigen gebruik aanwenden en ondernemers die de zonnepanelen niet voor eigen gebruik aanwenden, zoals de verhuurders van onroerend goed.

3.2.1 (Deels) aanwenden voor eigen gebruik

Bij ondernemers die zonnepanelen aanschaffen en vervolgens (gedeeltelijk) aanwenden voor eigen gebruik geldt mutatis mutandis hetgeen wij in onderdeel 3.1 hebben opgemerkt. Dit betekent dat voor deze ondernemers sprake is van een economische activiteit en belaste leveringen plaatsvinden voor zover elektriciteit wordt (terug)geleverd aan de energieleverancier.³⁵

Ten aanzien van de vermogensetikettering merken wij op dat vermogensetikettering in de btw slechts speelt wanneer investeringsgoederen zowel voor privé- als bedrijfsdoeleinden worden gebruikt. Men komt aan vermogensetikettering niet toe wanneer een goed voor zowel economische als niet-economische activiteiten wordt gebruikt, omdat niet-economisch gebruik niet als 'gebruik voor andere dan bedrijfsdoeleinden' wordt aangemerkt.³⁶ Daarbij merken wij op dat de scheidslijn voor vermogensetikettering bij niet-economische activiteiten naar aanleiding van het arrest Gmina Ryjewo³⁷ aan het verschuiven is.³⁸

3.2.2 Andersoortig ondernemerschap

In de praktijk zijn veel vormen van exploitatie van zonnepanelen denkbaar waarbij de exploitatie tot ondernemerschap kan leiden. Hierbij denken wij, niet uitputtend, aan de volgende situaties:

- *Verhuur van niet-geïntegreerde zonnepanelen aan woningbezitters:* doordat niet-geïntegreerde zonnepanelen vaak als roerende zaken voor btw-doeleinden kwalificeren en de exploitant op duurzame basis een huursom ontvangt, is sprake van een economische activiteit. Deze verhuurdienst is, gelet op de roerende status van de panelen, van rechtswege met btw belast.

³¹ Vergelijk art. 13 lid 4 Uitvoeringsbeschikking OB.

³² Zie o.a. S.C.A. van Nierop, 'Het zonnepaneel belicht – de ontwikkeling van een juridisch kader', NTE 2012, afl. 4, p. 163 en P.J. van der Plank, 'Natrekking door onroerende zaken', Onderneming & recht nr. 94, onderdeel 3.3.

³³ Zie art. 3 lid 2 Wet OB.

³⁴ Wij verwijzen voor een nadere toelichting op de btw- (en overdrachtsbelasting-)behandeling van het vestigen van opstalrechten op daken naar T.M. Berkhuizen, 'Zonnepanelen op bedrijfsmatige gebouwen: bepaald geen koud kunstje', NTFR 2019/1119.

³⁵ Voor deze ondernemers geldt zelfs nog nadrukkelijker dat sprake is van een economische activiteit. Zie HvJ EU 13 juni 2013, C-62/12, ECLI:EU:C:2013:391, V-N 2013.32.23 (Galini Kostov).

³⁶ HvJ EU 15 september 2016, C-400/15, ECLI:EU:C:2016:687, V-N 2016/47.17 (Landkreis Postdam-Mittelmark) en HvJ EG 12 februari 2009, C-515/07, ECLI:EU:C:2009:88, BNB 2009/202 m.nt. B.G. van Zadelhoff (VNLTO).

³⁷ HvJ EU 25 juli 2018, C-140/17, ECLI:EU:C:2019:595, BNB 2019/32 m.nt. J.J.P. Swinkels (Gmina Ryjewo).

³⁸ Zie voor een nadere toelichting op de verschuiving van deze scheidslijn E.H.C. Bakx & A.M. de Wit, 'Vermogensetikettering in de btw voor gevorderden: nieuwe inzichten 'etikettering' door publiekrechtelijke lichamen', MBB 2019/10.

– *Verhuur van zonnepanelen aan huurders door de verhuurder van de woning*: tegenwoordig bieden verhuurders van woningen regelmatig aan hun huurders de mogelijkheid om, naast het huren van de woning, tevens zonnepanelen te huren. De vraag is dan of deze verhuur van zonnepanelen opgaat in de verhuur van de woning en aldus van rechtswege is vrijgesteld. Alhoewel een legio aan smaken denkbaar is, willen wij de volgende twee varianten bespreken:

- *een huurder kiest bewust voor (niet-geïntegreerde) zonnepanelen en betaalt een aparte vergoeding voor deze zonnepanelen*: het feit dat een huurder een keuzerecht heeft,³⁹ maakt wat ons betreft dat de verhuur van zonnepanelen een afzonderlijke, van rechtswege met btw-belaste prestatie vormt.⁴⁰ Andere factoren die in aanmerking kunnen worden genomen, zijn (a) of de huurovereenkomst voor de zonnepanelen later is gesloten dan de huurovereenkomst voor het gebouw, (b) of een afzonderlijke huurprijs is overeengekomen en (c) de intentie van de huur van de zonnepanelen.⁴¹
- *een huurder huurt geïntegreerde zonnepanelen*: doordat geïntegreerde zonnepanelen een bestanddeel van de woning vormen (en dus onroerend zijn), gaat de huur van de zonnepanelen wat ons betreft op in de huur van de woning zelf. De verhuur van de zonnepanelen is dan vrijgesteld.

3.2.3 Buitenlandse exploitanten

Het komt ook voor dat in Nederland gebouwde zonneparken door een buitenlandse entiteit worden geëxploiteerd. Voor de btw-heffing is het de vraag of een dergelijke buitenlandse exploitant door het zonnepark een vaste inrichting in Nederland kan hebben. Een vaste inrichting is een inrichting die wordt gekenmerkt door een voldoende mate van duurzaamheid en een – wat personeel en technische middelen betreft – geschikte structuur om de door haar te verrichten diensten te kunnen verstrekken (de zogenoemde ‘verkoop-vaste-inrichting’).⁴²

Ten aanzien van zonneparken is zonder twijfel een voldoende mate van duurzaamheid aanwezig, maar is de vraag of sprake is van een geschikte structuur om diensten te kunnen verrichten. In principe is bij zonneparken slechts vereist dat (1) de technische installatie ‘werkend’ is en (2) de zon schijnt om tot de (btw-belaste) levering

van elektriciteit te komen. Echter, doordat vaak in Nederland niet de personen aanwezig zijn om de diensten te leveren (denk o.a. aan personeel dat contracten met energieleveranciers sluit en onderhoudspersoneel), leidt het exploiteren van een zonnepark naar onze mening niet naar een verkoop-vaste-inrichting in Nederland.⁴³ Dit wordt slechts anders wanneer een exploitant wel over personele bezetting in Nederland beschikt.⁴⁴

Ook overigens is wat ons betreft geen sprake van een inkoop-vaste-inrichting.⁴⁵ Anders dan bij een verkoop-vaste-inrichting wordt hier getoetst of een inkoop-vaste-inrichting over de structuur beschikt om diensten af te nemen en ter plaatse te gebruiken. In het arrest *Welmory* lijkt het HvJ EU te insinueren dat ook wanneer enkel technische middelen aanwezig zijn (en dus geen personeel) sprake is van een inkoop-vaste-inrichting.⁴⁶ Het HvJ EU geeft in diezelfde overweging echter ook aan dat altijd sprake moet zijn van technische én personele middelen. Afwezigheid van personele middelen leidt dus ook tot afwezigheid van een inkoop vaste inrichting.⁴⁷

4 Zonnepanelen en btw-aftrekrecht

In dit onderdeel gaan wij in op het btw-aftrekrecht bij aankoop en exploitatie van zonnepanelen. Dit doen wij in onderdeel 4.1 voor particulieren en in onderdeel 4.2 voor belastingplichtigen die reeds uit anderen hoofde (dus niet door de exploitatie van zonnepanelen) als btw-ondernemer kwalificeren.

4.1 Btw-aftrek bij door particulieren geëxploiteerde zonnepanelen

In onderdeel 3.1 kwamen wij tot de conclusie dat de particulier die zonnepanelen exploiteert ondernemer wordt voor de btw.⁴⁸ Een eerste formeelrechtelijke vraag

39 HvJ EU 16 april 2015, C-42/14, ECLI:EU:C:2015:229, V-N 2015/22.19.9 (Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie), punt 39.

40 NB: omdat de huurder vaak zelf het contract met de energieleverancier sluit, wordt ook de huurder zelf als btw-ondernemer aangemerkt.

41 Rb. Zeeland-West-Brabant 6 december 2018, ECLI:NL:RBZWB:2018:6701, V-N 2019/17.22.4.

42 Art. 11 lid 2 Btw-verordening.

43 Wij verwijzen hierbij wel naar de prejudiciële vraag in de zaak *Titanium Ltd.* Zie Verzoek om een prejudiciële beslissing van 20 december 2019, C-931/19 (*Titanium Ltd.*).

44 Zie o.a. HvJ EG 6 juni 1985, nr. 164/84, ECLI:EU:C:1985:299, Jur. 1985, p. 02251 (*Berkholz*), HvJ EG 17 juli 1997, C-190/95, ECLI:EU:C:1997:374, V-N 1997/2933,7 (*ARO Lease*), HvJ EG 7 mei 1998, C-190/95, ECLI:EU:C:1998:206, V-N 1998/57.19 (*Lease Plan Luxemburg SA*).

45 Art. 11 lid 1 Btw-verordening.

46 HvJ EU 16 oktober 2014, C-605/12, ECLI:EU:C:2014:2298, V-N 2014/57.13 (*Welmory*), punt 60.

47 M.M.W.D. Merckx & N. Jovanovic, ‘Het begrip ‘vaste inrichting’: stand van zaken na *Welmory*’, Btw-bulletin 2015/22.

48 In het vervolg van dit onderdeel laten wij de toepassing van de KOR omwille van de eenvoud buiten beschouwing. Zie onderdeel 3.1.3.1 voor de btw-gevolgen bij toepassing van de KOR.

die dan ontstaat, is wanneer deze ondernemer zich moet melden bij de Belastingdienst. Indien in jaar 1 in verband met de installatie van de zonnepanelen per saldo een btw-aftrekrecht ontstaat, is de ondernemer gehouden uiterlijk op 30 juni van het daaropvolgende kalenderjaar (jaar 2) een verzoek in te dienen om te worden uitgenodigd tot het doen van aangifte.⁴⁹ Overigens is de sanctie bij het niet-voldoen aan deze formeelrechtelijke verplichting dat een maximale boete van € 5.514 kan worden opgelegd.⁵⁰ Met Merckx zijn wij van mening dat het niet-voldoen aan deze formeelrechtelijke verplichting op grond van de huidige wet- en regelgeving niet leidt tot verlies van het btw-aftrekrecht.⁵¹ Overigens kan het zo zijn dat de particulier gehouden is om op een eerder tijdstip te verzoeken om te worden uitgenodigd tot het doen van aangifte.⁵²

Daarbij merken wij op dat momenteel een procedure bij de Hoge Raad aanhangig is waarin de vraag centraal staat of op moment van ingebruikname alsnog tot aftrek kan worden gekomen wanneer een belastingplichtige is vergeten deze aftrek in het jaar van aanschaf te nemen.⁵³ Omdat wij verwachten dat aanschaf en ingebruikname van zonnepanelen vaak in hetzelfde jaar liggen, verwachten wij dat de impact op bovenstaande beperkt is.

Naast voornoemd formeelrechtelijk aspect zijn er diverse materieelrechtelijke aspecten van het recht op aftrek van voorbelasting te onderkennen bij de installatie en exploitatie van zonnepanelen. Daarbij maken wij onderscheid tussen geïntegreerde zonnepanelen (onroerend) en niet-geïntegreerde zonnepanelen (roerend). Hierna gaan wij eerst in op het btw-aftrekrecht bij de installatie van zonnepanelen. Daarna gaan wij in het bijzonder in op de situatie wanneer deze panelen worden geplaatst op een nieuwbouwwoning. Vervolgens gaan wij in op de toepassing van de herzieningsregeling.

4.1.1 Aftrek van btw op de installatiekosten van zonnepanelen

In onderdeel 3.1.1 van deze bijdrage kwamen wij tot de conclusie dat een particulier die zonnepanelen instal-

leert in de basis kwalificeert als btw-ondernemer. De particulier zal btw-belaste leveringen verrichten met de zonnepanelen, door de levering van elektriciteit aan de energieleverancier.⁵⁴ Voor (roerende) niet-geïntegreerde zonnepanelen geldt dat vermogensetikettering aan de orde is.⁵⁵ Bij etikettering als ondernemingsvermogen is de btw op de kosten van de installatie van de zonnepanelen volledig aftrekbaar.⁵⁶ Vervolgens is btw verschuldigd ten aanzien van de levering van elektriciteit aan de energiemaatschappij en ten aanzien van het privé-gebruik van het zonnepaneel.⁵⁷ Deze laatste correctie voor privégebruik komt feitelijk neer op een herziening voor zover sprake is van privégebruik.⁵⁸ Bij etikettering als keuzevermogen dan wel privévermogen ligt dit uiteraard anders. Omdat wij gelet op de verhouding tussen de btw op de installatiekosten van de zonnepanelen en de over de opgewekte elektriciteit verschuldigde btw verwachten dat belastingplichtigen er niet voor zullen kiezen de zonnepanelen (deels) als privévermogen te etiketteren, gaan wij niet verder op deze situatie in.

Voor (onroerende) geïntegreerde zonnepanelen ligt dit anders. Deze panelen hebben immers een dubbele functie: zij fungeren niet alleen als stroomopwekker (zake-lijk), maar ook als dakbedekking (privé).⁵⁹ Hoewel vermogensetikettering strikt genomen nog wel aan de orde is, is zij voor onroerende zaken feitelijk illusoir.⁶⁰ De wet

⁵⁴ Wij merken hier op dat een en ander ook met zich meebrengt dat de particulier (vereenvoudigde) facturen dient uit te reiken voor de geleverde elektriciteit; zie art. 34c lid 1 onderdeel a jo. 34d lid 1 onderdeel a Wet OB. In de praktijk zal de factuur vermoedelijk worden opgemaakt door de afnemer (de energiemaatschappij); zie art. 35 lid 2 Wet OB.

⁵⁵ Wij verwijzen naar hetgeen wij hierover in onderdeel 3.1.2 hebben opgemerkt.

⁵⁶ Art. 15 lid 1 onderdeel a Wet OB. Dit uitgangspunt blijkt tevens uit het vraag- en antwoordbesluit 'Veel gestelde vragen en antwoorden over btw-heffing bij particulieren die zonnepanelen aanschaffen', vraag 6.

⁵⁷ Art. 26 lid 1 onderdeel a Btw-richtlijn en art. 4 lid 2 onderdeel a Wet OB.

⁵⁸ Art. 8 lid 7 Wet OB jo. art. 5a lid 1 onderdeel a en lid 2 Uitvoeringsbeschikking OB. Er wordt aangesloten bij het gebruik van het goed. Naar onze mening kan dus op basis van de geleverde elektriciteit in kWh de hoogte van de correctie voor privégebruik worden berekend. Overigens wordt voor zover sprake is van andere kosten waarover de btw volledig in aftrek is gebracht, zoals onderhoudskosten en gebruikskosten, tevens een correctie voor privégebruik gemaakt (art. 8 lid 7 Wet OB jo. art. 5a lid 1 onderdeel b en c Uitvoeringsbeschikking OB).

⁵⁹ Wij nemen hierbij als uitgangspunt dat het gaat om zonnepanelen die deels als dakbedekking van de woning van de particulier worden geplaatst.

⁶⁰ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, 'Omzetbelasting', par. 5.6.2.4, p. 92 en 93.

⁴⁹ Art. 6 lid 3 AWR jo. 3 lid 2 Uitvoeringsregeling AWR.

⁵⁰ Art. 67ca lid 1 onderdeel a AWR.

⁵¹ M.M.W.D. Merckx, 'Laatkomers', MBB 2019/39, nr. 11.

⁵² Dat zal gelet op art. 13 lid 1 onderdeel a en lid 2 Wet OB enkel het geval zijn indien de particulier in de eerste zes maanden van jaar 2 een factuur uitreikt, dan wel een vooruitbetaling ontvangt. In dat geval moet de particulier gelet op art. 6 lid 3 AWR jo. 3 lid 1 Uitvoeringsregeling AWR de inspecteur vóór het tijdstip waarop de btw moet worden betaald, verzoeken om te worden uitgenodigd tot het doen van aangifte.

⁵³ A-G Ettema HR 20 december 2019, nr. 19/01427, ECLI:NL:PHR:2019:1366, V-N 2020/10.11.

bepaalt namelijk dat er in een geval zoals bij de installatie van geïntegreerde zonnepanelen slechts recht op btw-af trek bestaat 'naar evenredigheid van het gebruik (...) voor de bedrijfsactiviteiten van de ondernemer'.⁶¹ Gelet op de genoemde duale functie bestaat slechts recht op aftrek voor zover sprake is van gebruik voor leveringen van elektriciteit aan de energieleverancier.

De Staatssecretaris van Financiën is van mening dat in dergelijke gevallen het zakelijk gebruik van de zonnepanelen op 1/3^e moet worden gesteld. Deze 1/3^e is de resultante van (1) gebruik voor 50% als dakbedekking en 50% voor stroomopwekking en (2) 2/3^e gebruik voor opwekking van elektriciteit die wordt geleverd aan de energieleverancier.⁶² Voor toepassing van de wettelijke regeling is van belang dat het aftrekrecht moet worden berekend op basis van het werkelijke gebruik van de onroerende zaak.⁶³ Dan is van belang of enkel wordt gekeken naar het werkelijke gebruik van de zonnepanelen of naar het werkelijke gebruik van de gehele onroerende zaak. De Staatssecretaris van Financiën lijkt uit te gaan van het werkelijke gebruik van de zonnepanelen.

Het is in onze optiek wel merkwaardig dat de Staatssecretaris van Financiën uitgaat van het werkelijke gebruik van de zonnepanelen. Dat is namelijk op zichzelf beschouwd niet relevant. Voor toepassing van de aftrekregeling gaat het namelijk om het werkelijke gebruik van 'de onroerende zaak'. Zoals wij eerder concludeerden, vormen de geïntegreerde zonnepanelen en de nieuwbouwwoning tezamen één onroerende zaak. Dit is dan ook het investeringsgoed dat voor de toepassing van de aftrekregeling in aanmerking moet worden genomen.⁶⁴ Het arrest van het Hof van Justitie inzake afzonderlijke investeringsgoederen maakt dit niet anders.⁶⁵ In het onderhavige geval bestaat er namelijk een nauw objectief en temporeel verband tussen de bouw van de woning en van de zonnepanelen.⁶⁶

Dit betekent dat voor de aftrek van btw op de installatiekosten van de geïntegreerde zonnepanelen moet worden gekeken naar het werkelijke gebruik van het pand (zie hierna onderdeel 4.1.2). Dit zou enkel anders kunnen zijn indien de geïntegreerde zonnepanelen voldoen-

de zelfstandigheid bezitten.⁶⁷ Die zelfstandigheid ontbreekt volgens ons echter. De zonnepanelen maken namelijk ook gebruik van de (privé)-infrastructuur van de woning, zoals de omvormer en de meterkast en de woning maakt gebruik van de zonnepanelen als dakbedekking.

Wellicht ten overvloede merken wij hier nog op dat bij gehuwde of samenwonende particulieren een aanvullende problematiek kan spelen. Wie is nu immers voor welk deel eigenaar van de zonnepanelen en wie is daardoor ondernemer geworden? Deze problematiek is in de basis behandeld door het Hof van Justitie in het arrest HE.⁶⁸ Hoewel in de praktijk een belangrijk aandachtspunt voert het te ver om hier in het kader van deze bijdrage nader op in te gaan.

4.1.2 Aftrek van btw op de bouwkosten van de nieuwbouwwoning

In verband met de hedendaagse energieopgave komt het regelmatig voor dat zonnepanelen worden geplaatst op nieuwbouwwoningen. Nu particulieren sinds het arrest Fuchs (kunnen) weten dat zij door de installatie van de zonnepanelen btw-ondernemer zijn geworden, rijst de vraag of deze particulieren ook een deel van de btw op de bouwkosten van de nieuwbouwwoningen in aftrek kunnen brengen. Over dit onderwerp wordt op dit moment veelvuldig geprocedeerd.⁶⁹ Voor wat betreft de aftrek van btw op de bouwkosten van de nieuwbouwwoningen komt het verschil tussen roerende en onroerende zonnepanelen op een andere manier naar voren. Omdat het de aftrek ten aanzien van de bouwkosten van de nieuwbouwwoning betreft, geldt namelijk ongeacht het soort panelen dat aftrek slechts kan plaatsvinden naar evenredigheid van het (werkelijke) gebruik van de (gehele) nieuwbouwwoning voor bedrijfsactiviteiten (levering van elektriciteit).⁷⁰ Centraal staat dus het werkelijke gebruik van de nieuwbouwwoning.

Er is één juridische procedure waarvoor bovenstaande (in die procedure!) niet geldt. Die procedure is echter in onze optiek wel van groot belang voor de berekening van de aftrek van btw op de bouwkosten van de nieuwbouwwoning. In de zaak die heeft geleid tot het arrest van de Hoge Raad van 27 september 2019 was sprake van een woning die door de belanghebbende als onder-

61 Art. 15 lid 1, slot Wet OB.

62 Vraag- en antwoordbesluit 'Veel gestelde vragen en antwoorden over btw-heffing bij particulieren die zonnepanelen aanschaffen', vraag 8.

63 Art. 11 lid 4 Uitvoeringsbeschikking OB.

64 Rb. Zeeland-West-Brabant 1 februari 2018, ECLI:NL:RBZWB:2018:933, V-N 2018/21.27.34, r.o. 4.3.

65 HvJ EG 19 juli 2012, C-334/10, ECLI:EU:C:2012:473, BNB 2012/271 (VOF X).

66 Conclusie A-G Kokott 1 maart 2012, C-334/10, ECLI:EU:C:2012:108, V-N 2012/19.21 (VOF X), punt 57.

67 Besluit 19 september 2013, 'Levering en verhuur van onroerende zaken', BLKB2013/1686M, onderdeel 3.2.

68 HvJ EG 21 april 2005, C-25/03, ECLI:EU:C:2005:241, BNB 2005/229 (HE).

69 Wij hebben getracht alle relevante jurisprudentie die is gepubliceerd tot het moment van indienen van deze bijdrage – 30 maart 2020 – in deze bijdrage mee te nemen.

70 Art. 15 lid 1, slot Wet OB.

nemingsvermogen was geëtiketteerd.⁷¹ Belanghebbende heeft de btw op de woning dan ook volledig in aftrek gebracht. Nadien heeft belanghebbende – binnen een termijn van tien jaar na de eerste ingebruikneming – niet-geïntegreerde zonnepanelen laten plaatsen op zijn woning. In geschil was de berekening van de correctie voor privégebruik.⁷² Het hof overwoog dat door de bevestiging van de zonnepanelen aan de woning het gebruik van de woning was gewijzigd.⁷³ Een deel van het dak heeft namelijk volgens het hof een extra zakelijke functie verkregen omdat het wordt gebruikt voor de ondersteuning van de zonnepanelen. Dit deel van het dak dient te worden aangemerkt als nuttige ruimte. De Hoge Raad heeft het cassatieberoep van de Staatssecretaris van Financiën verworpen zonder nadere motivering.

Voordat wij nader ingaan op de importantie (en uitwerking) van voornoemd arrest behandelen wij kort de overige jurisprudentie op dit punt. Er kan onderscheid worden gemaakt tussen zaken waarbij de rechter zich aansluit bij voornoemde uitspraak van het hof en/of Hoge Raad en zaken waarbij de rechter dit niet doet dan wel tot een andersluidend oordeel komt. Rechtbanken Gelderland, Zeeland-West-Brabant en Noord-Nederland hebben zich in enkele uitspraken bij voornoemde uitspraak van het hof en/of Hoge Raad aangesloten.⁷⁴ In een andere zaak is Rechtbank Gelderland juist van mening dat géén recht op aftrek bestaat van de btw op de bouwkosten van de nieuwbouwwoning omdat de woning niet is gebouwd ten behoeve van de economische activiteit van belanghebbende (de levering van elektriciteit).⁷⁵ Ook Rechtbank Zeeland-West-Brabant is in een andere uitspraak juist van mening dat er géén recht op aftrek bestaat; hierbij verdient dit de opmerking dat dit wellicht aan belanghebbende is te wijten, omdat belanghebbende een hoger werkelijk gebruik van de woning dan op basis van het forfait niet aannemelijk wist te maken.⁷⁶

Ook enkele gerechtshoven komen tot de conclusie dat er voor de btw op de bouwkosten geen recht op aftrek bestaat. Hof Arnhem-Leeuwarden is van mening dat een rechtstreeks en onmiddellijk verband ontbreekt tussen de levering van energie via de zonnepanelen en de aanschaf van het perceel en bouw van de woning.⁷⁷ In een zaak bij Hof 's-Hertogenbosch slaagde de belanghebbende niet in de bewijslast voor de onderbouwing van het werkelijke gebruik.⁷⁸ In een andere zaak oordeelde hetzelfde hof juist dat het rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen de levering van energie via de zonnepanelen en de bouw van de woning ontbreekt.⁷⁹

De aangehaalde jurisprudentie vertoont in onze optiek een bijzonder divers beeld. Dat is op zich merkwaardig aangezien de relevante feiten in de meeste zaken overeenkomen. Naar onze mening kan het niet anders dan dat de uitspraak van de Hoge Raad in het cassatieberoep op de uitspraak van Hof Arnhem-Leeuwarden⁸⁰ leidend zou moeten zijn. Dit onderbouwen wij aan de hand van de relevante wet- en regelgeving.

De uitspraak van de Hoge Raad⁸¹ moet worden gelezen in het kader van de berekening van de correctie voor privégebruik als bedoeld in art. 4 lid 2 onderdeel a Wet OB en art. 8 lid 7 Wet OB, in samenhang met art. 5a Uitvoeringsbeschikking OB. In dat kader oordeelt de Hoge Raad dat de woning wordt gebruikt voor de ondersteuning van de zonnepanelen. Voor de vraag of recht op aftrek bestaat van de btw op de bouwkosten van de nieuwbouwwoning is het wettelijk kader art. 15 lid 1, slot Wet OB in samenhang met art. 11 lid 4 Uitvoeringsbeschikking OB. In dat kader spreekt het genoemde

71 HR 27 september 2019, ECLI:NL:HR:2019:1438, BNB 2019/176.

72 Zie art. 4 lid 2 onderdeel a en art. 8 lid 7 Wet OB en art. 5a Uitvoeringsbeschikking OB.

73 Hof Arnhem-Leeuwarden 28 november 2017, ECLI:NL:GHARL:2017:10387, V-N 2018/11.1.4.

74 Rb. Noord-Nederland 2 mei 2019, ECLI:NL:RBNNE:2019:1927, V-N 2019/35.2.2, Rb. Zeeland-West-Brabant 29 maart 2019, ECLI:NL:RBZWB:2019:1335, V-N 2019/32.2.4, Rb. Gelderland 18 maart 2019, ECLI:NL:RBGEL:2019:1163, V-N 2019/26.2.2 en Rb. Gelderland 9 april 2018, ECLI:NL:RBGEL:2018:1612, V-N 2018/31.2.5.

75 Rb. Gelderland 29 november 2019, ECLI:NL:RBGEL:2019:5488, NTFR 2019/3073.

76 Rb. Zeeland-West-Brabant 1 februari 2018, ECLI:NL:RBZWB:2018:933, V-N 2018/21.27.34.

77 Hof Arnhem-Leeuwarden 3 maart 2020,

ECLI:NL:GHARL:2020:1983, V-N Vandaag 2020/610 en Hof Arnhem-Leeuwarden 7 mei 2019, ECLI:NL:GHARL:2019:3986, V-N 2019/35.1.3.

78 Hof 's-Hertogenbosch 21 juni 2019,

ECLI:NL:GHSHE:2019:2249, V-N 2019/58.20.10. Overigens oordeelt het hof in deze zaak dat de 50/50-verdeling voor zakelijk gebruik en privégebruik, zoals genoemd in het eerder aangehaalde vraag- en antwoordbesluit, niet onredelijk is. Omdat de verhouding 1/3e : 2/3e niet ter discussie stond tussen partijen, oordeelde het hof dat toepassing van het forfait leidde tot een juist bedrag aan btw-teruggaaf.

79 Hof 's-Hertogenbosch 30 januari 2020,

ECLI:NL:GHSHE:2020:321, NLF 2020/0681.

80 HR 27 september 2019, ECLI:NL:HR:2019:1438, BNB 2019/176.

81 Omdat de Hoge Raad haar uitspraak niet motiveert, is de eigenlijke motivering te vinden in de uitspraak van het hof: Hof Arnhem-Leeuwarden 28 november 2017, ECLI:NL:GHARL:2017:10387, V-N 2018/11.1.4. Omwille van de leesbaarheid spreken wij in dit artikel over de uitspraak van de Hoge Raad.

wetsartikel van 'gebruik ervan voor de bedrijfsactiviteiten van de ondernemer' en het genoemde artikel uit de uitvoeringsbeschikking van 'het werkelijke gebruik van die onroerende zaak'. Het oordeel van de Hoge Raad is ook van belang voor de toepassing van de genoemde artikelen: het gaat immers om het gebruik van de woning en daar heeft de Hoge Raad een oordeel over geveld. Dat het in het kader van de correctie voor privégebruik gaat om het 'gebruik' en in het kader van de aftrek om het 'werkelijke gebruik' is in onze optiek niet relevant. De toevoeging 'werkelijke' in de aftrekregeling ziet er ons inziens met name op om een onderscheid aan te leggen tussen de aftrekberekening op basis van omzet en op basis van het gebruik. De toevoeging 'werkelijk' benadrukt wellicht dat het gebruik wel op de een of andere manier moet kunnen worden onderbouwd. Het oordeel van de Hoge Raad over het gebruik van de woning is echter zo algemeen geformuleerd en onderbouwd dat dit ook van toepassing is op 'werkelijk gebruik'.

Tegen ons standpunt kan worden ingebracht dat art. 15 lid 1, slot Wet OB expliciet noemt dat de belasting aftrekbaar is 'overeenkomstig de in dit artikel vervatte beginselen'. Dit impliceert een extra toets die in het arrest van de Hoge Raad niet hoefde te worden aangelegd, omdat die procedure in het teken van een correctie voor privégebruik stond. Op zich is dit juist en moet inderdaad sprake zijn van een zekere relatie tussen de bouw van de woning en de economische activiteit (levering van elektriciteit). Juist voor de aftrek is echter van belang of een goederenlevering of dienst wordt gebruikt voor de economische activiteit.⁸² Dit wordt in de literatuur ook wel aangeduid als de 'finaliteit'. Die is zeker aanwezig, gelet op het voornoemde arrest van de Hoge Raad. Daarnaast bestaat er een causaal verband tussen de kosten en de economische activiteit, zelfs een zogeheten 'conditio sine qua non'-verband. Zonder de bouw van de woning zouden de zonnepanelen immers niet zijn aangelegd en zou de particulier geen elektriciteit tegen vergoeding aan het net hebben geleverd.

Hierbij is ook het criterium van de 'verdiscontering' van belang. In de literatuur is betoogd dat hierbij moet worden gekeken naar de objectieve kostprijsbestanddelen.⁸³ Of daadwerkelijk sprake is van het opnemen van de kosten in de prijs van de economische activiteit is daarbij niet van belang.⁸⁴ In onze optiek zijn de kosten van de

woning in objectieve zin deels onderdeel van de objectieve kostprijs van de economische activiteit. De objectieve kostprijs van de levering van energie door een particulier is op zich gelijk aan de objectieve kostprijs van de levering van energie door een energieleverancier. Deze kostprijs bevat ook een opslag voor investeringen van de energieleverancier. Derhalve nemen wij aan dat de investeringsopslag in de objectieve kostprijs van de particulier tevens kan zien op de investering in de nieuwbouwwoning.

Bij de berekening van de omvang van het recht op aftrek moet naar onze mening dus worden gekeken naar het zakelijke gebruik van de woning. Wij kunnen ons vinden in de berekening die in het arrest van de Hoge Raad werd gehanteerd. In onze optiek kan het aftrekrecht worden berekend aan de hand van de verhouding tussen de oppervlakte van de nuttige ruimtes van de woning in verhouding tot de totale oppervlakte van de woning. De oppervlakte van de nuttige ruimtes is gelijk aan de oppervlakte van het deel van het dak waarop de zonnepanelen zijn bevestigd. Hierop dient een zekere afslag plaats te vinden omdat deze nuttige ruimte tevens voor privédoeleinden wordt gebruikt. De Staatssecretaris van Financiën hanteert hier overigens een afslag van 50% voor, in verband met de gestelde privéfunctie van de zonnepanelen als dakbedekking.⁸⁵ In onze optiek kan een 'correctie voor privégebruik' achterwege blijven. Wij maken hierbij een vergelijking met zakelijk gebruik van een werkkamer. Dan wordt ook geen rekening gehouden met de tweeledige functie van de vloer van die werkkamer als 'dak' van de verdieping daaronder, noch met de tweeledige functie van het plafond van die werkkamer als 'vloer' van de verdieping daarboven. De volledige oppervlakte van het deel van het dak waarop de zonnepanelen zijn bevestigd, kan dan ook worden gebruikt voor de berekening van het btw-aftrekrecht. Voor de totale oppervlakte van de woning vindt een vermeerdering plaats met de oppervlakte van de nuttige ruimtes. Bij geïntegreerde zonnepanelen dient vervolgens een extra afslag plaats te vinden, omdat de geïntegreerde zonnepanelen (en daarmee de woning) ook deels worden gebruikt voor privégebruik van opgewekte elektriciteit.⁸⁶

82 S.B. Cornielje, 'Het identificeren van directe kosten in de btw', WFR 2019/54 en A.J. van Doesum & H.W.M. van Kesteren, 'De onlosmakelijke samenhang tussen kosten en belastbare handelingen', WFR 2012/885.

83 S.B. Cornielje, 'Het identificeren van directe kosten in de btw', WFR 2019/54, par. 6.

84 Zie ook Concl. A-G Kokott 6 september 2018, C-502/17, ECLI:EU:C:2018:676, NTFR 2018/2191.

85 Vraag- en antwoordbesluit 'Veel gestelde vragen en antwoorden over btw-heffing bij particulieren die zonnepanelen aanschaffen', vraag 8.

86 Schriek neemt het standpunt in dat deze afslag ook dient plaats te vinden bij nieuwbouwwoningen met niet-geïntegreerde zonnepanelen. Dat kan naar onze mening niet omdat de nieuwbouwwoning niet (dan wel zeer indirect) wordt gebruikt voor de levering van elektriciteit aan het net. De nieuwbouwwoning dient enkel voor privédoeleinden en als ondersteuning voor de zonnepanelen. Zie K. Schriek, 'Stand van zaken zonnepanelen: duurzaam verwarrend', BTW-bulletin 2020/16.

Deze afslag vindt plaats aan de hand van de verhouding tussen de opgewekte elektriciteit in kWh die aan de energiemaatschappij wordt geleverd en de opgewekte elektriciteit in kWh die privé wordt verbruikt.⁸⁷

Voor de volledigheid merken wij op dat bovenstaande berekening ook kan worden gebruikt voor de aftrek van btw op exploitatie- en onderhoudskosten van de zonnepanelen.

4.1.3 Herziening

Indien sprake is van een wijziging in het gebruik dient herziening plaats te vinden.⁸⁸ Bij niet-geïntegreerde zonnepanelen geldt voor de herziening van de aftrek op de installatiekosten een periode van vier jaren volgende op het jaar van ingebruikneming van de zonnepanelen.⁸⁹ Voor de herziening van de aftrek op de bouwkosten van een nieuwbouwwoning met niet-geïntegreerde zonnepanelen, van de aftrek op de installatiekosten van geïntegreerde zonnepanelen en van de aftrek op de bouwkosten van een nieuwbouwwoning met geïntegreerde zonnepanelen geldt een periode van negen jaren volgende op het jaar van ingebruikneming van de woning.⁹⁰ Indien het zakelijk gebruik van de woning verandert – bijvoorbeeld doordat op enig moment vanuit een kantoor aan huis wordt gewerkt – is herziening naar onze mening mogelijk.⁹¹

4.2 Btw-aftrek bij door ondernemers geëxploiteerde zonnepanelen

In onderdeel 3.2 gingen wij in op belastingplichtigen die reeds uit anderen hoofde als btw-ondernemer kwalificeren. Omdat bij dergelijke ondernemers geen sprake

is van een privésfeer verloopt de aftrek op andere wijze dan bij particulieren. Voor ondernemers die uitsluitend btw-belaste activiteiten verrichten, geldt bijvoorbeeld dat alle btw op kosten in relatie tot de zonnepanelen in aftrek kan worden gebracht. De zonnepanelen worden immers uitsluitend gebruikt voor btw-belaste activiteiten (btw-belaste levering van elektriciteit, dan wel gebruik van elektriciteit binnen de 'btw-belaste onderneming'). Voor ondernemers die deels vrijgestelde of niet-economische activiteiten verrichten, ligt dit anders. Daar gaan wij hierna op in, waarna wij afsluiten met een deel over herziening.

4.2.1 Aftrek van btw op kosten van installatie van zonnepanelen en bouwkosten

Voor de aftrek van btw op kosten van installatie van zonnepanelen door ondernemers die (deels) vrijgestelde en/of niet-economische prestaties verrichten, geldt het volgende. De reguliere aftrekregeling is van toepassing. Dat betekent dat eerst moet worden vastgesteld in hoeverre de zonnepanelen voor btw-belastbare prestaties worden gebruikt. Indien eigen gebruik van de opgewekte elektriciteit (deels) ten goede komt aan niet-economische activiteiten, kan voor dit deel geen aftrek worden geclaimd.⁹² Deze aftrekbeperking kan worden berekend door het gebruik voor niet-economische activiteiten in procenten te vermenigvuldigen met de verhouding in procenten tussen de zelf gebruikte elektriciteit en de totaal opgewekte elektriciteit.

Indien en voor zover eigen gebruik van de opgewekte elektriciteit (deels) ten goede komt aan vrijgestelde prestaties, kan voor dit deel evenmin aftrek worden geclaimd.⁹³ De belastingplichtige heeft in de basis aftrek naar rato van de verhouding tussen de (a) met de zonnepanelen en met de overige activiteiten waarvoor de elektriciteit wordt gebruikt, behaalde omzet en (b) totale omzet.⁹⁴ Indien het werkelijke gebruik een betere verhouding geeft voor het recht op btw-aftrek en belastingplichtige dit aannemelijk kan maken, kan de aftrek plaatsvinden op basis van het werkelijke gebruik.⁹⁵ Wij verwijzen voor berekening inzake het werkelijke gebruik naar onderdeel 4.1.2 van deze bijdrage.

⁸⁷ Overigens zijn wij van mening dat een partieel beroep op het vraag- en antwoordbesluit niet mogelijk is. Met andere woorden: ofwel het besluit wordt toegepast (1/3e) aftrek ofwel de belastingplichtige onderbouwt zelf het zakelijke gebruik van de geïntegreerde zonnepanelen.

⁸⁸ Art. 15 lid 6 Wet OB jo. art. 13 lid 1 Uitvoeringsbeschikking OB. Wellicht ten overvloede, maar indien er tussen het moment van de eerste aftrek en het moment van ingebruikneming een verschil zit in de bestemming van het goed dient ook herrekening ingevolge art. 15 lid 4 Wet OB plaats te vinden. Tevens dient aan het einde van het boekjaar van ingebruikneming herziening plaats te vinden op basis van de voor het gehele boekjaar geldende gegevens, zie art. 12 lid 3 Uitvoeringsbeschikking OB.

⁸⁹ Art. 13 lid 3 Uitvoeringsbeschikking OB.

⁹⁰ Art. 13 lid 2 Uitvoeringsbeschikking OB.

⁹¹ E.H.C. Bakx & A.M. de Wit, 'Vermogensetikettering in de btw voor gevorderden: nieuwe inzichten 'etikettering' door publiekrechtelijke lichamen', MBB 2019/2/10.

⁹² HvJ EG 13 maart 2008, C-437/06, ECLI:EU:C:2008:166, V-N 2008/14.20 (Securenta).

⁹³ Art. 15 lid 1 onderdeel a en lid 6 Wet OB. Zie ook Rb. Gelderland 3 februari 2020, ECLI:NL:RBGEL:2020:582, NLF 2020/0578 en Rb. Noord-Nederland 8 augustus 2019, ECLI:NL:RBNNE:2019:3472, NLF 2019/2041.

⁹⁴ Art. 11 lid 1 onderdeel c Uitvoeringsbeschikking OB.

⁹⁵ Art. 11 lid 2 Uitvoeringsbeschikking OB.

Om bij dergelijke ondernemers tot een volledig btw-aftrekrecht te komen, kan wat ons betreft anders dan in de huidige Nederlandse praktijk gebruikelijk is, de ondernemer *alle* elektriciteit aan de energieleverancier (terug)leveren zonder *eerst* elektriciteit voor eigen gebruik af te nemen.⁹⁶ Door alle elektriciteit aan het energienet terug te leveren (en dus niet slechts het overschot) worden de zonnepanelen volledig gebruikt voor btw-belaste prestaties.

Hetzelfde geldt mutatis mutandis voor de voor eventuele nieuwbouw gemaakte kosten (indien zonnepanelen op/in de nieuwbouw worden geplaatst/geïntegreerd). Voor de volledigheid merken wij op dat de in onderdeel 4.1.2 van deze bijdrage gehanteerde methodiek dus ook kan worden gebruikt door partijen die een andere economische activiteit verrichten dan de levering van stroom (bijvoorbeeld de verhuur van de zonnepanelen). Daarbij verdient het opmerking dat in voorkomende gevallen geen afslag hoeft te worden gemaakt voor 'privé-gebruik' dan wel btw-vrijgesteld of niet-economisch gebruik van de zonnepanelen.

4.2.2 Herziening

Ook ten aanzien van de herziening geldt de reguliere wettelijke systematiek voor belastingplichtigen die reeds uit anderen hoofde btw-ondernemer zijn, zie onderdeel 4.1.3.

5 Conclusie

In dit artikel hebben wij diverse btw-aspecten rondom zonnepanelen behandeld. Nadat wij tot de conclusie kwamen dat geïntegreerde zonnepanelen voor de btw onroerend zijn, terwijl niet-geïntegreerde zonnepanelen in de regel voor de btw roerend zijn, hebben wij het arrest Fuchs geanalyseerd. Daaruit bleek dat de beslissing van het Hof van Justitie is gestoeld op twee cruciale elementen. Enerzijds het uitgangspunt van het Hof van Justitie dat in technische zin alle elektriciteit aan de energieleverancier wordt geleverd en anderzijds het contractuele element dat Fuchs op basis van de overeenkomst met de energiemaatschappij alle elektriciteit aan die maatschappij verkocht.

Ondanks het feit dat de contractuele afspraken met energiemaatschappijen in Nederland afwijken van voornoemde contractuele afspraak kwamen wij tot de con-

clusie dat ook de Nederlandse particulier een economische activiteit verricht door opgewekte elektriciteit aan het net te leveren. Wij zijn ook nog kort ingegaan op de nieuwe KOR en de vestiging van beperkte rechten door een particulier ten behoeve van een zonnepanelenexploitant c.q. financieringsmaatschappij.

Ook voor belastingplichtigen die reeds uit anderen hoofde btw-ondernemer zijn, geldt dat zij met de levering van elektriciteit aan de energiemaatschappij een economische activiteit verrichten. Hierbij zijn wij kort ingegaan op de situatie waarbij een ondernemer de zonnepanelen verhuurt aan zijn huurders en op buitenlandse exploitanten. Wij kwamen tot de conclusie dat buitenlandse exploitanten van Nederlandse zonnepanelen en/of zonneparken in de basis géén vaste inrichting in Nederland hebben.

Voor particulieren en het recht op aftrek van btw op de installatiekosten van zonnepanelen geldt het volgende. Bij niet-geïntegreerde zonnepanelen is vermogenssetikettering aan de orde en bestaat in de regel een volledig recht op aftrek. Voor geïntegreerde zonnepanelen moet de gehele woning (inclusief zonnepanelen) in ogenschouw worden genomen. Ten aanzien van de aftrek van btw op de bouw van de woning (inclusief installatie van de geïntegreerde zonnepanelen) geldt dan dat recht op aftrek bestaat voor zover sprake is van gebruik voor belaste activiteiten. Dit kan worden berekend door de oppervlakte van de zonnepanelen aan te merken als nuttige ruimte van de woning. Er dienen nog wel twee additionele aftrekbeperkingen plaats te vinden: (1) voor het privégebruik van de zonnepanelen als dakbedekking en (2) voor het privégebruik van de elektriciteit die niet aan het net wordt geleverd. Vorenstaande geldt ook voor de aftrek van btw op de bouwkosten van een woning met niet-geïntegreerde zonnepanelen, met dien verstande dat de aftrekbeperking hiervóór genoemd onder 2 niet plaats dient te vinden. Met betrekking tot de herziening geldt de reguliere systematiek. Indien zonnepanelen op een bestaande woning worden geplaatst, vangt in onze optiek een herzieningsperiode aan voor de zonnepanelen. De zonnepanelen kwalificeren namelijk als afzonderlijke investeringsgoederen.

Voor rechtspersonen moet worden gekeken naar het gebruik van de zonnepanelen. Bij deels gebruik voor btw-vrijgestelde of niet-economische activiteiten is géén sprake van volledige aftrek. Deze correctie komt feitelijk overeen met de reguliere (pre) pro rata. Dit met dien verstande dat een pro rata op basis van werkelijk gebruik – conform de systematiek bij particulieren – meer recht lijkt te doen aan de economische realiteit dan een pro rata op basis van omzet. Ten slotte kan een duurzame oplossing worden bereikt: lever dan alle elektriciteit tegen vergoeding aan de energieleverancier!

⁹⁶ Hierdoor wordt een vergelijkbare situatie bereikt als in het arrest Fuchs. Let wel; deze werkwijze heeft gevolgen voor de energiebelasting. Immers, de energiebelasting kent een vrijstelling voor 'zelf opgewekte' energie. Wanneer energie aan de energieleverancier wordt verkocht en daarna terug wordt ingekocht, ontstaat aanvullende druk van energiebelasting.